

PROCESSO Nº 10073/000.366/91-90

SESSAO DE 18 DE OUTUBRO DE 1994

ACÓRDÃO Nº 105-8.747

RECURSO Nº 106.417 - EXS: DE 1986 a 1990

RECORRENTE: CAIXA BENEFICENTE DOS EMPREGADOS DA COMPANHIA
SIDERÚRGICA NACIONAL - CBS

RECORRIDA: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM VOLTA REDONDA-RJ

IRPJ - IMUNIDADE. ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. DL 2065/83. CONSTITUCIONALIDADE DA LEI. O exame da constitucionalidade, na esfera administrativa, é feito pelo Presidente da República, na forma prevista no art.66 § 1º da Constituição. Não tem o Conselho de Contribuintes competência para deixar de aplicar a lei vigente por considerá-la inconstitucional.

IRPJ - ISENÇÃO. ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. APLICAÇÃO DE RECURSOS. A aplicação dos recursos da entidade em atividades empresariais de forma absolutamente desproporcional com o volume dos recursos efetivamente aplicados na complementação dos benefícios da Previdência Oficial implica em não aplicar ela integralmente os seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais.

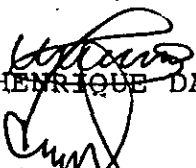
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CAIXA BENEFICENTE DOS EMPREGADOS DA COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL - CSB.


v.v.




ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Luiz Edmundo Cardoso Barbosa que dava provimento.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 1994


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - PRESIDENTE


JOSÉ DO NASCIMENTO DIAS RELATOR


VISTO EM AFONSO AUGUSTO RIBEIRO COSTA - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL
SESSÃO DE: 28 ABR 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Gilberto Congro Bastos, Hissao Arita, Jackson Medeiros de Farias Schneider e Afonso Celso Mattos Lourenço.

PROCESSO Nº10073/000.366/91-90

RECURSO Nº 106.417

ACÓRDÃO Nº 105-8.747

RECORRENTE: CAIXA BENEFICENTE DOS EMPREGADOS DA COMPANHIA
SIDERÚRGICA NACIONAL - CBS

RELATÓRIO

Em exame o Recurso, interposto em 25/11/92 pela Caixa Beneficente dos Empregados da Companhia Siderúrgica Nacional - CBS, contra a Decisão de fls. 301/302 do Delegado da Receita Federal em Volta Redonda, da qual tomara ciência em 28/10/92. Referida decisão monocrática já havia sido objeto de recurso "ex officio", quanto às parcelas por ela excluídas da exigência, havendo sido ratificada pela Decisão de fls.310/311 da Superintendência da 7ª Região Fiscal.

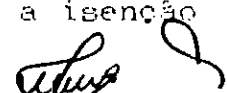
Todo o litígio circunscreve-se à discussão se **todas as receitas** da recorrente, **entidade fechada de previdência privada** que tem por objetivo prestar aos associados assistência social complementar ao Sistema Oficial, beneficiam-se da **imunidade** prevista no artigo 126 do RIR/80, ou, alternativamente, da **isenção** de que trata o artigo 130 do mesmo repositório legal.

A viabilidade do lançamento de ofício foi, previamente, analisada pelo Parecer de fls. 4/8 da Divisão de Tributação da SRRF/7ª.

Neste parecer aborda-se, de início, a indagação se a Caixa Beneficente poderia enquadrar-se na hipótese legal de **imunidade**. A conclusão foi negativa, a partir de exegese extraída do Parecer CST 1448/87, segundo o qual a **imunidade condicionar-se-ia à vocação altruística de uma associação; o objetivo da mesma haveria que ser o bem comum no sentido mais amplo, sendo o atendimento gratuito e extensivo a todos, inclusive aos não associados**. Ora, a entidade em questão não atendia a uma necessidade pública e só socorria aos associados.

A seguir, o parecer de fls.4/8 examinou se, excluída a imunidade, a Caixa Beneficente faria jus à **isenção** de que trata o artigo 130 do Regulamento. Mais uma vez foi negativa a conclusão, por entender-se que a Caixa Beneficente não atendia ao disposto no item II do artigo 130 por não aplicar integralmente os seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais. Isto porque 92% das receitas eram aplicadas em hotéis, restaurante, shopping center, empréstimos a associados e aplicações financeiras.

Para alicerçar este último entendimento, o parecer de fls. 4/8 citou o PN/CST nº 162/74, segundo o qual a isenção



Acórdão nº 105-8.747

se endereça a entidades de diminuta significação econômica que não pratiquem atos de natureza econômico-financeira, concorrendo deslealmente com empresas não beneficiadas por isenção. Diz também o referido PN que, sendo subjetiva a isenção de que trata o artigo 130 do Regulamento, ela se aplica a todas as receitas ou, se desvirtuada, a nenhuma delas. Não haveria meio termo. Citado também o Parecer CST/SIPR que, no mesmo diapasão, insiste no pequeno porte das entidades beneficiárias e na não predominância de atividades econômicas.

Concluiu o parecer de fls.4/8 que os resultados de todas as atividades desenvolvidas pela Caixa Beneficente sujeitam-se à tributação do imposto de renda.

O Auto de Infração de fls. 117/128, sem ater-se à distinção conceitual entre imunidade e isenção, exigiu o imposto de renda das pessoas jurídicas correspondente aos resultados dos exercícios financeiros de 1986 a 1990, sob o fundamento de que, além das atividades de caráter previdenciário, a recorrente se dedicava a outras atividades de caráter mercantil, a saber: prestação de serviços hoteleiros, locação de imóveis de seu acervo, aplicações em mercado de capitais e empréstimo de numerário aos associados. As receitas oriundas de tais atividades de natureza mercantil ultrapassariam 92% do total das receitas da autuada. Portanto, a mesma não aplicava os seus recursos, integralmente, na manutenção de seus objetivos sociais.

Na impugnação de fls. 131/182 a contribuinte levantou duas preliminares:

a) Os lançamentos decorrentes de Contribuição Social e de Pis Dedução deveriam ser anexados ao processo principal ora em exame, por serem todos conexos, tendo os mesmos fundamentos de fato e de direito.

b) O litígio restringe-se ao reconhecimento do direito à imunidade. Ora, sobre a matéria correm em juízo um Mandado de Segurança (fls.166/175) e uma Ação Declaratória (fls.152/163), sendo de aplicar-se ao caso a norma do artigo 62 do Decreto nº 70.235/72, que veda a instauração de procedimento fiscal contra sujeito passivo favorecido por medida judicial que suspenda a cobrança do tributo, relativamente à matéria sobre a qual versar a ordem de suspensão.

Quanto ao mérito, defendeu que a aplicação de seus recursos nas atividades elencadas pelo fisco tem por único objetivo o atingimento de suas finalidades - pagar benefícios previdenciários atualizados aos associados, na medida em que esses venham a se tornar devidos.

Historiou que, nos expressos termos do § 3º do artigo 39 da Lei 6435/77, "as entidades fechadas são consideradas instituições de assistência social para os efeitos da letra "c" do item III do artigo 19 da Constituição" (imunidade)



Acórdão nº 105-8.747

Reconheceu que o Decreto-lei nº 2.065, em seu artigo 6º, revogou a citada norma legal e deu uma nova identificação ao benefício, designando-o **isenção**. Tal modificação, porém, foi julgada inconstitucional pelo Tribunal Federal de Recursos, cujo acórdão (fls.144) afirma que o **benefício não está condicionado à gratuidade dos serviços, nem a que os mesmos estejam acessíveis a todas as pessoas indistintamente.**

Citou, a respeito desta última exigência, o voto do Ministro Assis Toledo, segundo o qual " o aspecto da **generalidade** que vejo na assistência social, reside modernamente, segundo penso, **não na indeterminação numérica dos possíveis beneficiários, mas dessa desvinculação entre o valor da contribuição e o valor do benefício, o que lhe dá expressiva margem de gratuidade relativa...**"

A Informação Fiscal de fls. 188 e seguintes acentuou o **porte da recorrente**, que seria um dos maiores conglomerados econômicos do sul fluminense, um portentoso império econômico, **cujas atividades seriam predominantemente mercantis e não previdenciárias**, competindo, em posição vantajosa com as empresas exploradoras das mesmas atividades e não beneficiárias de isenção ou de imunidade. A análise de seus balanços demonstraria que, em 1989, apenas 9,07% de seus recursos teriam sido aplicados no **pagamento de benefícios previdenciários**. O controle de tal império econômico estaria nas mãos da Companhia Siderúrgica Nacional, que poderia, a qualquer momento, abrir mão do benefício fiscal e apropriar-se dos recursos, principalmente depois de privatizada.

A Decisão recorrida (fls.301/302) **manteve parcialmente a exigência**, dela excluindo a **diferença entre as receitas provenientes das contribuições e os gastos previdenciários e também, o valor relativo à reserva técnica de que trata o artigo 277 do RIR/80 (fls.302 c/c 239)**. Deu como razões de assim decidir aquelas elencadas no parecer de fls. 191/ 299, em síntese:

a) A autuada seria, na realidade, **um grupo de empresas mercantis** (hotel, shopping, financeira, etc) que, atuando em pequeníssima escala na previdência social, utilizava-se dessa fachada para deixar de pagar o imposto de renda.

b) Se a autuada houvesse previamente consultado à Receita sobre o seu direito à imunidade, ou à isenção, teria, seguramente, obtido resposta desfavorável, conforme pareceres diversos do Coordenação do Sistema de Tributação, que citou e anexou aos autos.

Assim, o Parecer CST 674/86, específico para o caso deste tipo de entidades, orienta que **entidade de previdência privada que, paralelamente, desenvolva atividade comercial, deverá pagar o imposto de renda sobre o resultado dessa atividade paralela**. Outros pareceres citados discorrem sobre as **proporções das atividades paralelas e sobre a influência de sua magnitude na perda do benefício; sobre as conseqüências da prática de operações no mercado financeiro; sobre a revo-**

Acórdão nº 105-8.747

gação pelo DL 2.065/83 da norma que incluía tais entidades sob o manto da imunidade tributária.

O Recurso em exame reitera integralmente as razões da impugnação e insiste em que as diferentes aplicações de recursos apontadas pelo fisco são meios absolutamente legais para o atingimento do objeto social da entidade. A previdência privada baseia-se no regime de capitalização. Quando compra e aluga imóveis; quando opera no mercado financeiro; quando empresta dinheiro aos associados está apenas utilizando-se de meios legais para levantar recursos necessários à complementação dos benefícios devidos pela Previdência Oficial com relação aos seus associados. Transcreve e anexa aos autos decisões judiciais e citações de renomados juristas que sustentam o direito à imunidade por parte das entidades de previdência fechadas.

É o Relatório.



ACÓRDAO Nº 105-8.747

V O T O

Conselheiro JOSÉ DO NASCIMENTO DIAS, relator

Conheço do recurso, que é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade.

DAS PRELIMINARES

Da Apensação dos Autos Decorrentes ao Principal.

O parágrafo primeiro do artigo 9º do Decreto nº 70.235/7, em sua redação original, previa a formalização da exigência em um único instrumento apenas nos casos de diferentes infrações à legislação de um mesmo tributo. Esta era a norma processual vigente quando da formalização do presente processo.

A nova redação dada ao referido artigo pelo artigo 1º da Lei 8.748 de 09/12/93 prevê a formalização da exigência em um único instrumento, mesmo que se trate de tributos diversos, no caso de serem os mesmos os elementos de prova.

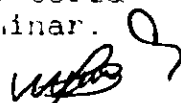
Sendo a lei processual de aplicação imediata, inclusive aos casos pendentes, tem procedência o pedido.

Consta, entretanto, da Pauta de Julgamentos desta Sessão a apreciação dos processos decorrentes referidos. Não há, pois, qualquer prejuízo para a recorrente. Prejuízo ocorreria se, por exemplo, o recurso relativo ao processo principal fosse tempestivo e intempestivos os recursos relativos aos decorrentes; haveria que prevalecer, nesta hipótese, a lei nova.

Rejeito, em consequência, a preliminar, exclusivamente pela inoccorrência de qualquer prejuízo à recorrente no presente caso.

Das Ações em Juízo.

Entendo que não se aplica ao presente caso a norma do artigo 62 do Decreto 70.235/72. Não se trata aqui de exigência de imposto sobre operações financeiras, nem de imposto de renda na fonte sobre rendimentos de capital. Somente com relação uma medida judicial que houvesse suspenso a cobrança do imposto de renda da pessoa jurídica é que teria aplicação, no caso, a norma invocada. Rejeito a preliminar.



Acórdão nº 105-8.747

DO MÉRITO

A norma do artigo 6º do Decreto-lei nº 2.065/83 é cristalina ao dar o tratamento de **isenção** ao benefício fiscal concedido às entidades de previdência privada. Revogou, inclusive (§ 3º), o artigo 39 § 3º da Lei 6.435/77 que, estabelecendo uma interpretação autêntica da própria Lei 6435, dizia que as entidades às quais esta lei se referia preenchiam as condições previstas na Constituição para o gozo da **imunidade tributária**.

Entendo que o Conselho de Contribuintes, órgão do Poder Executivo, embora com funções judicantes, não tem competência para apreciar e decidir sobre a **constitucionalidade** de leis, no caso, do DL 2.065/83.

No nosso sistema legal, o exame de constitucionalidade pelo Poder Executivo é prévio e feito pelo próprio Presidente da República que, nos termos do artigo 6º § 1º da Constituição Federal, " se considerar o projeto, no todo ou em parte **inconstitucional** ou contrário ao interesse público **vetá-lo-á total** ou parcialmente."

Promulgada a lei, é privilégio do Poder Judiciário decidir, em cada caso, sobre a sua aplicação, quando alegada a sua desconformidade com a Lei Magna. Enquanto não houver uma decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal e não for baixada a Resolução do Senado, de que trata o artigo 52,X da Constituição, cabe aos órgãos do Poder Executivo **aplicar a lei vigente**, ainda que acimada de **inconstitucional** e ainda que se conheçam julgados ou acórdãos neste sentido, não específicos para a parte.

Resta, portanto, examinar se, **no que respeita à isenção**, a recorrente desatendeu ao disposto no inciso II do artigo 130 do Regulamento de 1980, **quanto à aplicação integral dos recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais**.

O que fundamentou o lançamento tributário foi haver a fiscalização apurado que 92% das receitas da recorrente estariam sendo aplicadas na exploração empresarial de atividades econômicas, tais como shopping center, hotéis, restaurante, empréstimos a associados e aplicações financeiras.

Já o argumento basilar da recorrente é que, ao aplicar maciçamente os seus recursos na exploração de atividades empresariais, **estaria atendendo de forma mediata aos seus objetivos sociais**. Nem haveria outra forma de assegurar a disponibilidade de recursos suficientes para complementar, no futuro, os benefícios previdenciários dos associados, na medida em que se constituíssem os direitos aquisitivos.



Acórdão nº 105-8.747

Dispõe o artigo 111,II do Código Tributário Nacional que **devem ser interpretadas literalmente as normas que disponham sobre isenção.**

Ora, do texto que diz: " apliquem integralmente os seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais " não se pode inferir que tal aplicação integral deva também ser, necessariamente, imediata. A rigidez de tal interpretação **conduziria ao absurdo** de inviabilizar a isenção que a lei quis, inequivocamente, conceder à previdência social complementar. Isto porque não há como anteciparem-se pagamentos previdenciários antes que se concretizem os fatos geradores dos correspondente direitos. Por outro lado, a manutenção em caixa do dinheiro das contribuições, enquanto não devidos os benefícios, inviabilizaria logo qualquer entidade de previdência complementar em uma economia inflacionária.

Não tenho dúvida, entretanto, que a interpretação dessa norma de caráter excepcional, concessiva de isenção, há que ser **estrita**, exigindo-se o maior rigor maior na busca de seu sentido exato.

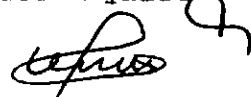
Ao mesmo tempo que seria exagero entender-se que os recursos de tais entidades devam ser mantidos em caixa, a não ser que **imediatamente** aplicados no atendimento dos seus objetivos específicos, seria também exagero entender-se que tais entidades possam, de acordo com a vontade da lei, aplicar os seus recursos **quase que integralmente** na exploração empresarial de atividades econômicas, agigantando-se desmesuradamente, e **apenas residualmente**, na atividade de complementar a previdência oficial.

Examinando o Estatuto da recorrente, juntado aos autos, a fls. 150, encontramos:

No artigo 22: "A CBS aplicará os seus recursos **exclusivamente** para a consecução de seus objetivos e **visando**: I - a rentabilidade exigida pelo seu Plano de Aplicação de Recursos, dentro de técnicas atuariais e econômicas; II - a efetiva garantia dos investimentos; III - a **manutenção do poder aquisitivo dos recursos aplicados.**"

No artigo 5º os objetivos da entidade: " a) complementar prestações asseguradas pela Previdência Social; b) prestar serviços e conceder outros benefícios na forma da lei, deste Estatuto e do Regimento Interno."

Portanto, de acordo com o Estatuto, a aplicação dos recursos originários de contribuições tem por objetivos a) atender a Plano de Aplicações elaborado de acordo com técnicas atuariais e econômicas; b) manter o poder aquisi



Acórdão nº 105-8.747

tivo de tais recursos e c) deve ser efetuada com a segurança necessária a garantir os investimentos contra riscos.

Tais disposições relativas a **aplicações mediatas de recursos** de forma a ensejar o cumprimento dos objetivos previdenciários, que seriam os principais, atendem, a meu ver, à vontade da lei concessiva de isenção, mesmo em uma interpretação estrita. **As aplicações mediatas teriam limites e estariam balisadas pelas reais necessidades futuras e também pela necessidade de preservar o valor real dos recursos. As reais necessidades futuras de complementação previdenciária, medidas por cálculos atuariais, delimitariam as aplicações mediatas de recursos como um meio ordenado e circunscrito por um fim específico.**

Não é este, entretanto, o quadro que se vê dos autos. A própria desproporção entre os recursos aplicados na exploração empresarial (92%) e os recursos aplicados na complementação da Previdência Oficial (8%), isto depois de 26 anos de existência da entidade constituída em 17/07/60, evidencia que aquilo que deveria ser **um meio transformou-se em um fim**. Não existe proporção entre as reais necessidades de caráter previdenciário e as aplicações mediatas de recursos.

Verifica-se que a aplicação econômica dos recursos da entidade ganhou vida própria, extrapolou os limites de suas finalidades previdenciárias e transformou-se na atividade principal da recorrente. A atividade previdenciária complementar evidencia-se, pelos números apresentados pela fiscalização e não contestados pela recorrente, como uma atividade acessória da recorrente funcionando como artifício para ensejar gozo de benefício fiscal.

Por todo o exposto, considero configurada a infração apontada no lançamento e nego provimento ao recurso.

Brasília (DF) em 18 de outubro de 1994


José do Nascimento Dias - relator

